利润表编制之分析填列法与直接填列法

江苏金坛市人事局　张明捷

一、分析填列法的操作要领及局限性

1. *采用分析填列法时应考虑的因素。*我国现行会计制度规定，对利润表具体项目的列报应根据科目的发生额分析填列。据此，我们将这种填列利润表具体项目金额的方法称为分析填列法。分析填列法要求填报利润表的各项目数额时，应考虑与其相关的具体损益类科目的发生额中包含的以下因素：

（1）正常发生额，专指与利润表的收入、收益类项目相关的损益类科目的贷方发生额，或是与利润表的成本、支出、费用、损失类项目相关的损益类科目的借方发生额，但都不包括期末将损益类科目红字余额转入本年利润的发生额。

（2）反向发生额。损益类科目的反向发生额是针对利润表而言的，是指损益类科目中表示损失的发生额。在企业会计准则中，其主要指“投资收益”、“公允价值变动损益”等科目中除期末转入本年利润的发生额以外的借方发生额。

（3）抵减发生额，是指发生涉及当期损益的事项时，按照会计制度的规定应冲减当期的收入或费用的金额。冲减的形式分为两种：一种是以红字分录冲减，比如采用红字更正法纠正当年错账涉及的损益类科目的发生额；另一种是发生某些特殊事项时，按规定应使用与正常发生额方向相反的分录冲减有关损益类科目。例如：①已在当年或上年确认销售收入后，在本期发生销售退回或销售折让时，应冲减本期的销售收入，以及应冲回已结转的销售成本；②发生应冲减财务费用的利息收入、汇兑收益、现金折扣等；③企业已计提减值准备的资产的价值又得到恢复，按规定冲回已提资产减值准备而导致资产减值损失减少的事项；④企业确认递延所得税资产的增加或者递延所得税负债的减少而冲减所得税费用的事项。

2. *分析填列法下利润表的编制程序。*

（1）检查计算当月各损益类科目的正常发生额：①如果某科目当月除期末转入本年利润的发生额以外，不存在其他与正常发生额方向相反的发生额，则该科目当月发生额即为其正常发生额；②如果当月转入本年利润的某科目发生额与该科目正常发生额的方向相反，则该科目正常发生额所在方向的当月发生额为正常发生额；③如果当月转入本年利润的某科目发生额方向与该科目正常发生额方向相同，则以该科目当月发生额合计减去转入本年利润的发生额后的余额为当月正常发生额。

（2）检查计算当月各损益类科目反向发生额、抵减发生额：①如果期末转入本年利润的发生额与当月正常发生额的方向相同、金额相等，则以该科目当月发生额为当月反向发生额、抵减发生额合计；②如果期末转入本年利润的发生额与当月正常发生额的方向相反、金额相等，则该科目当月反向发生额、抵减发生额合计数为0；③如果期末转入本年利润的发生额与当月正常发生额方向相同、金额不等，则以该科目当月发生额为当月反向发生额、抵减发生额合计；④如果期末转入本年利润的发生额与正常发生额的方向相反、金额不等，则以该科目当月发生额减去转入本年利润的发生额后的余额为当月反向发生额、抵减发生额合计。

当采用红字更正法抵减损益类科目的发生额时，由于其记账方向与正常发生额方向相同，即已从正常发生额中直接扣减，因此计算相关发生额时无需考虑。

（3）以各损益类科目当月的正常发生额合计减去反向发生额、抵减发生额后的余额，作为利润表各相关项目当月应列报金额；对于“营业收入”、“营业成本”等项目，则以与其相关的损益类科目的正常发生额减去其反向发生额、抵减发生额后的余额，作为各项目的应列报金额。

上述检查计算正常发生额、反向发生额或抵减发生额的方法，都是假定在期末以各损益类科目为最小组合将余额转入本年利润的，如果同一损益类科目的若干明细科目期末转入本年利润的发生额方向不同，则应以明细科目为最小组合检查计算，而后按总科目汇总计算有关项目的当月应列报金额。

（4）将利润表当月应列报金额，加上上月各相关项目的累计金额，得出各项目本年累计金额，并以此为依据编制利润表。

上述当月应列报金额和各项目本年累计金额结出后，都应进行试算平衡。如果纵向加减后发现不平衡，应对原结出的各有关项目的正常发生额、反向发生额及抵减发生额进行复核，找出差异产生的原因并予以更正。

3. *分析填列法的局限性。*①分析填列法的“分析”二字含义模糊，初学者很难直接掌握；②正常发生额、反向发生额和抵减发生额与期末转入本年利润的发生额往往混合存在，计算时不易查找；③如果同一损益类科目的若干明细科目期末转入本年利润的发生额方向不同，则计算该项目应列报金额时更为复杂。

二、直接填列法的基本原理和一般程序

1. *直接填列法的基本原理。*直接填列法是基于“账依表设、表依账成”的账表关系设定的。利润表的各项目应列报金额，为与各项目相对应的损益类科目的正常发生额与其反向发生额、抵减发生额的差额，而这一差额也正是期末转入本年利润的各损益类科目的发生额。现行会计制度下将各损益类

浅析视同销售业务中消费税的会计处理

山东东营　**孙燕芳**　中国石油华北油田分公司　**冯雁辉**

我国企业会计准则对视同销售业务进行了规范，但根据不同的具体会计准则，对视同销售业务中涉及的税费问题的处理方法不太一致。当企业对视同销售业务采取不同的处理方法时，会导致企业的资产状况和损益状况出现不同的结果。

一、《企业会计准则第9号——职工薪酬》中的视同销售

《企业会计准则讲解》中指出：企业以其生产的产品或外购商品作为非货币性福利，应当作为正常产品（商品）销售处理。以产品的公允价值和相关税费计量职工薪酬。当生产或外购的商品是应税消费品时，涉及的相关税费应当既包括产品销售的增值税，又包括消费税。

如果按照正常销售处理，涉及的消费税应记入“营业税金及附加”科目，即方法一；但根据《企业会计准则讲解》的规定，也可以将涉及的消费税记入“应付职工薪酬”科目，即方法二。

企业提供非货币性福利时，按上述两种方法处理的结果如下：

方法一：借：应付职工薪酬——非货币性福利；贷：主营业务收入（或其他业务收入），应交税费——应交增值税（销项税额）。借：营业税金及附加；贷：应交税费——应交消费税。

方法二：借：应付职工薪酬——非货币性福利；贷：主营业务收入（或其他业务收入），应交税费——应交增值税（销项税额）、——应交消费税。

对于其他业务，两种方法的处理结果没有差异。结转产品成本时，借：主营业务成本（或其他业务成本）；贷：库存商品（或原材料等）。期末分配职工薪酬时，借：生产成本（或制造费用、管理费用等）；贷：应付职工薪酬——非货币性福利。

对比可见，两种处理方法对当期损益的最终影响是不同的。方法一将涉及的消费税记入“营业税金及附加”科目，直接从营业收入中全额扣除，减少当期利润。而方法二将涉及的消费税记入“应付职工薪酬”科目，到期末分配时，再根据受益对象分配计入产品成本和期间费用。如果本期有未完工的在产品，或产品完工但没有在当期全部销售出去，则涉及的消费税没有全部从当期的营业收入中扣除。如果当期销售的产

科目余额转入本年利润的业务，一般情况下每月只有一次，因此如果能对这些转账业务的数据进行收集整理，即可直接凭以编制当月利润表或者计算利润表各项目的应列报金额。这就是采用直接填列法编制利润表的基本原理。

2. 直接填列法的一般程序。

（1）设置多栏式“本年利润”账户。《企业会计准则第30号——财务报表列报》应用指南规定的一般企业的利润表格式较简单，除“表头”外，需要直接填列的项目有12个（另有2个补充项目），需要根据纵向数字计算填列的项目有3个（营业利润、利润总额、净利润），横向设置了3栏（项目、本期金额、上期金额）。本文研究的对象为该表的“本期金额”栏各项目的金额。设置多栏式“本年利润”明细账户，可采用通用的多栏式账页，15栏至21栏的均可，但需要对多栏式账页的栏目略作调整，其格式可参照右上表。

（2）编制分录、登记明细账。编制期末结转损益类科目余额的会计分录时，涉及“本年利润”账户的，应按照利润表的项目名称列出。记账时，应在“本年利润”账户的明细表分类账中登记，如果转入利润表的部分科目发生额与其正常发生额的方向相反，则应以红字记录。记账时还应及时结记本年利润的账户余额，亏损时以红字结记。

（3）结记本月合计数和本年累计数。如果当月转入“本年利润”账户的各损益类科目的发生额都只占据一行空间，可以直接以记账发生额为本月合计数。然后，将本月合计数加上上月的本年累计数，结记本月的本年累计数。

（4）编制利润表。根据“本年利润”明细账户反映的各损益类科目的本月合计数和本年累计数，直接填报当月利润表。

根据以上分析可知，采用直接填列法编制利润表比采用分析填列法更加简便、准确。○

明细表分类账　　总页：　分页：

科目名称：本年利润　　（首页背面）

××年		凭证号	摘　要	借　方					
月	日			营业成本	营业税金及附加	销售费用	管理费用	财务费用	资产减值损失
…	…		……	……	……	……	……	……	……
×	×		本月合计 本年累计						

明细表分类账　　总页：　分页：

科目名称：本年利润　　（次页正面）

借　方			贷　方					
营业外支出	所得税费用	转入利润分配	营业收入	公允价值变动收益	投资收益	营业外收入		余额（贷）
……	……	……	……	……	……	……		……